Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 35147 du rôle
Inscrit le 3 septembre 2014

Audience publique du 7 octobre 2015

Recours formé par
... s.a., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière de retenue d'impôts sur les traitements et salaires

---

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35147 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 3 septembre 2014 par Maître Marco Schmitz, avocat à la Cour, inscrit à l'ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... s.a., établie et ayant son siège social à …, inscrite au registre du Commerce et des Sociétés sous le numéro …, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 juin 2014 portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre d'un bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2007, 2008, 2009 et 2010, émis le 21 décembre 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 décembre 2014 ;

Vu le mémoire réplique déposé par Maître Marco Schmitz au nom et pour le compte de la société anonyme ... s.a. en date du 12 janvier 2015 au greffe du tribunal administratif ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 22 janvier 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Marco Schmitz et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 septembre 2015.

Le 21 décembre 2011, l'administration des Contributions directes émit à l'égard de la société anonyme ... s.a., ci-après désigné par « la société ... », les bulletins de l'impôt sur le revenu relatifs aux années d'imposition 2006 à 2010. En date du 21 décembre 2011, le bureau d'imposition RTS-Luxembourg 1 de la section des impôts sur salaires de l'administration des Contributions directes émit à l'encontre de la société ..., un bulletin de la retenue de l'impôt

sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue qui a opéré des redressements d'un total de 8.000,- euros au titre des années fiscales 2006 à 2010 sur base des considérations suivantes :

« *En date du 06/12/2011 il a été procédé, en application des dispositions de l'article 136 L.I.R. de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, à une révision des retenues d'impôt à opérer, à déclarer et à verser par vos soins à l'Administration des contributions, du chef de rémunérations allouées à votre personnel salarié et retraité.*

La révision portant sur les années d'imposition 2006 à 2010 inclusivement a eu lieu conformément aux dispositions de la section 5 du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions.

D'après l'état récapitulatif du rapport de la révision, les compléments de retenue d'impôt et les suppléments y relatifs, sont fixés aux montants ci-après, ceci sans préjudice des intérêts de retard grevant les arriérés conformément à l'article 155 L.I.R. ainsi que, le cas échéant, des retenues d'impôt déclarées non encore versées ».

Dans le même bulletin du 28 novembre 2012, il fut précisé que « *conformément aux dispositions de l'article 136 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, l'employeur est personnellement responsable de la déclaration et du paiement de l'impôt retenu*. »

Moyennant une lettre du 21 mars 2012 la société ... fit introduire, par l'intermédiaire de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. une réclamation à l'encontre du bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années des années 2006 à 2010 en ce qui concerne plus précisément l'impôt sur salaires, réclamation libellée comme suit :

« *Par la présente, nous aimerions exprimer la réclamation contre le bulletin d'imposition du 21/12/2011 concernant les années 2006 à 2010 et plus en détail l'impôt sur salaire des années précitées concernant le contribuable mentionné ci-dessus.*

Notre client a bien respecté les cartes d'impôt concernant son personnel et présume ne pas avoir fait de faute concernant la déclaration des impôts sur salaires.

Nous vous prions de bien vouloir revoir le bulletin dès que nous vous procurons les documents nécessaires. Nous vous promettons de vous envoyer les preuves et documents y relatifs dans les jours à venir (…) ».

Par décision du 30 mai 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », déclara ladite réclamation irrecevable faute de qualité pour agir dans le chef de la société ... s.à r.l..

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 juin 2012, la société ... fit introduire un recours contre la décision directoriale du 30 mai 2012, recours qui fut déclaré justifié par un jugement du tribunal administratif du 30 septembre 2013, n°30697 du rôle, le tribunal ayant encore renvoyé le dossier en prosécution de cause devant le directeur.

Par mise en état du directeur du 28 avril 2014, la société ... s.a. fut invitée à « *fournir copies des certificats de rémunération de tous les salariés ayant travaillé pour son compte en ce qui concerne les quatre années en cause* », le directeur y ayant encore précisé que « *si le sieur ... est l'unique salarié à avoir travaillé pour son compte, le seul certificat de rémunération à remettre est celui afférent à l'année 2007, les trois autres (2008, 2009 et 2010) ayant déjà été annexés à la requête* ».

Par une seconde mise en état du directeur datée du 12 mai 2014, la société ... fut encore invitée à « *fournir, en ce qui concerne les rémunérations brutes touchées par le sieur ... en 2010, sachant que celui-ci a été la seule personne à avoir travaillé pour le compte de la requérante, des explications avec pièces à l'appui quant à la différence entre le montant des salaires bruts figurant sur son certificat de rémunération (salaire brut s'élevant à … euros) et le montant des salaires bruts comptabilisés au compte profits et pertes de la réclamante*. »

Par décision du 4 juin 2014, n° … du rôle, le directeur fit droit à la réclamation lui soumise en ce qui concerne les années 2008 et 2009 et la rejeta pour le surplus, décision formulée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 22 mars 2012 par la dame ... de la société fiduciaire « ... », au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-…, pour réclamer contre le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2007, 2008, 2009 et 2010, émis en date du 21 décembre 2011 ;*

Vu la décision directoriale du 30 mai 2012, n° … ;

Vu le jugement du Tribunal administratif du 30 septembre 2013, n°30697, renvoyant l'affaire devant le directeur en prosécution de cause ; qu'il incombe, dès lors, au directeur de statuer, à travers la présente décision, une première fois sur le bien-fondé de la réclamation du 22 mars 2012 attaquant le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2007, 2008, 2009 et 2010, émis en date du 21 décembre 2011 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu la mise en état du directeur des contributions du 28 avril 2014, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), et la réponse y relative de la réclamante, entrée le 6 mai 2014 ;

Vu la seconde mise en état du directeur des contributions du 12 mai 2014, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), et la réponse y relative de la réclamante, entrée le 19 mai 2014 ;

Vu les §§ 102, 107, 228, 238, 254, alinéa 2 et 301 (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir procédé, sur base du § 217 AO, à une fixation complémentaire de retenue d'impôt sur les traitements et salaires se chiffrant à 2.000 euros pour chacune des années en cause ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'il ressort du rapport du réviseur du bureau d'imposition de la retenue sur traitements et salaires qu'il a procédé à la fixation complémentaire de retenue d'impôt par voie de taxation (§217 AO) au motif que la réclamante n'aurait pas donné suite à ses missives ; que l'instruction au contentieux a révélé que la requérante a effectivement, à l'instar des dires du réviseur, tardé à remettre les pièces litigieuses dans une première étape ; qu'elle les a néanmoins remises toutes à l'instance contentieuse, en accompagnement de sa requête, d'ailleurs à deux exceptions près, la première étant la fiche de retenue d'impôt afférente à l'année 2007 du prétendu seul salarié ayant travaillé pour son compte à l'époque, en l'espèce le sieur ..., la seconde étant la fiche de retenue d'impôt de son employé ..., ayant entamé son activité de salarié en date du 1er juillet 2010 ;

<u>En ce qui concerne les années d'imposition 2008 et 2009</u>

Considérant qu'après vérification de l'ensemble des pièces et justificatifs, il peut valablement être admis que l'intégralité de l'impôt sur traitements et salaires, versé au titre des années litigieuses en question, ne prête pas à critique ; que bien au contraire, toutes les retenues effectuées de la part de la réclamante concordent pleinement avec les dispositions législative régissant cette matière, de sorte que les retenues complémentaires effectuées de la part du bureau d'imposition sont à annuler pour autant qu'elles concernent les années 2008 et 2009.

<u>En ce qui concerne les années 2007 et 2010</u>

<u>Observations et explications préliminaires</u>

<u>Quant au salarié ...</u>

Considérant que la fiche de retenue d'impôt du soi-disant seul salarié à avoir travaillé pour le compte de la requérante, fiche afférente à l'année 2007, a fait (et fait toujours) défaut, la requérante y ayant elle-même rendu attentif à travers son placet en alléguant qu' »il manque juste la fiche de retenue de l'année 2007 qui lui n'a jamais été rentré (sic) » ; que dans un tel cas d'espèce, il y a lieu de se référer aux dispositions spécialement instaurées à cette fin par la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), celle-ci prescrivant avec clarté que faute de fiche de retenue l'employeur devra opérer la retenue d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses, conformément à l'article 143, alinéa 3 L.I.R. ;

Considérant qu'aux termes de l'article 136, alinéa 4 L.I.R., l'employeur est personnellement responsable de l'impôt retenu ainsi que de l'impôt qu'il aurait dû retenir ; qu'en présence d'une déclaration inexacte ou incomplète, l'impôt peut être fixé par l'administration conformément à l'article 136, alinéa 7 L.I.R. ; qu'il s'ensuit que le bureau

RTS est en droit de se substituer à l'employeur en mettant en compte exactement la retenue que celui-ci aurait dû appliquer au cours de toutes les années litigieuses ;

Considérant que la disposition susmentionnée de l'article 143, alinéa 3 L.I.R., à savoir que faute de fiche de retenue l'employeur devra opérer la retenue d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses, est contraignante pour l'employeur, mais tend plus particulièrement à inciter tout salarié à remettre sa fiche d'impôt ;

Considérant que la fiche de retenue du salarié ..., afférente à l'année 2007, a incontestablement fait défaut au moment du contrôle ayant eu lieu en 2011 ;que la réclamante n'a pas pu y suppléer en cours d'instance en prouvant l'existence de la fiche de retenue d'impôt litigieuse ; qu'il en résulte qu'il importe de fixer les compléments de retenue d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses (mode de calcul. cf.. infra sub. « conséquences fiscales ») ;

<u>Quant au salarié ...</u>

Considérant de prime abord, que par la biais de sa réponse à la première mise en état du directeur, datant du 28 avril 2014 et l'ayant invitée à « fournir copies des certificats de rémunération de tous les salariés ayant travaillé pour son compte en ce qui concerne les quatre années en cause (si le sieur ... est l'unique salarié à avoir travaillé pour son compte, le seul certificat de rémunération à remettre est celui afférent à l'année 2007, les trois autres (2008, 2009 et 2010) ayant déjà été annexés à la requête) », la réclamante a fait valoir que « par la présente, nous aimerions répondre à votre courrier du 28 avril 2014 et vous faire parvenir les documents requis.

1. *certificats de rémunération de 2007 de Monsieur ... (seul salarié)*
2. *bilans et comptes de profits et pertes des années 2007 à 2010 inclus » ;*

qu'elle a donc asserté de façon claire et nette que le sieur ... aurait en effet constitué le seul salarié à avoir été engagé par elle ;

Considérant que ce n'est que suite à la seconde mise en état du directeur, ayant exigé de la part de la réclamante de « fournir, en ce qui concerne les rémunérations brutes touchées par le sieur ... en 2010, sachant que celui-ci a été la seule personne à avoir travaillé pour le compte de la requérante, des explications avec pièces à l'appui quant à la différence entre le montant des salaires bruts figurant sur son certificat de rémunération (salaire brut s'élevant à … euros) et le montant des salaires bruts comptabilisés au compte profits et pertes de la réclamante (« rémunérations employés » se chiffrant à … euros) », que celle-ci a soudainement montré un revirement complet en relativisant ses affirmations initiales, notamment en faisant valoir, par note écrite du 19 mai 2014, que « par la présente, nous aimerions répondre à votre courrier du 12 mai 2014 et vous faire parvenir les documents requis :

certificats de rémunération et livres de salaires de 2008 à 2010 de Monsieur ... et de Monsieur ... (qui était rémunéré également en 2010) » ;

Considérant dès lors que la requérante a non seulement, intentionnellement ou non, commis initialement une fausse déclaration, mais encore a-t-elle clairement tenté de berner le directeur afin de se procurer des avantages pécuniaires, fussent-ils de moindre importance ; qu'il existe d'ailleurs un autre détail assez signifiant afin de le mettre en exergue, celui-ci étant la date d'établissement sinon la signature même qui figure sur le certificat de rémunération et de retenue d'impôt de l'année 2010 du sieur ... ; que cette date est celle du

19 mai 2014, donc postérieure à la seconde mise en état du directeur qui date du 12 mai 2014, de sorte qu'on peut valablement en conclure qu'un tel certificat n'a même pas existé auparavant ; que ce certificat a donc indubitablement été dressé à la seule suite fin d'être en mesure de fournir une pièce probante au directeur, les raisons pouvant en être multiples (simple omission ou oubli de déclarer l'engagement d'un deuxième salarié aux diverses autorités intéressées, tentation de réduire les coûts en épargnant la part patronale des cotisations sociales, préconisation du travail clandestin, etc.) ;

Considérant que quoi qu'il en soit, il découle de tout ce qui précède que la réclamante, pour avoir comptabilisé par compte Profits et Pertes et partant déduit l'impôt sur salaires à charge, s'est abstenue d'en déclarer le montant et a omis en conséquence de le régler, comme de droit, au receveur des contributions, faisant ainsi fi de toutes les prescriptions légales afférentes, hypothèse encore corroborée par le fait que le certificat de rémunération et de retenue d'impôt du salarié ... fait ressortir un montant de 0 euro à titre d'impôt retenu à la source en 2010, alors qu'une éventuelle fiche de retenue d'impôt fait complètement défaut ; que dans un tel cas, i.e. lors de divergences manifestes entre livres de salaire et les rémunérations déclarées à l'endroit du compte Profits et Pertes (« compte P&P »), divergences qui, en l'espèce, ont surgi apparemment pour la première fois au cours de l'année 2010, il importe de remédier à cet inconvénient en procédant à l'imposition de l'impôt sur traitements et salaires non initialement retenu ;

Conséquences fiscales

Considérant que matériellement et à l'instar des développements ci-dessus, qu'aux termes de l'article 136, alinéa 4 L.I.R :, l'employeur, donc la réclamante, est personnellement responsable de l'impôt retenu ainsi que de l'impôt qu'il aurait dû retenir et qu'aux termes de l'article 136, alinéa 6 L.I.R., l'impôt retenu est à déclarer et à verser par l'employeur, donc la réclamante, à l'administration des contributions, conformément aux dispositions du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur salaires et pensions ; qu'en vertu de l'article 16, alinéa 1er du règlement précité le bureau RTS contrôle la régularité des opérations relatives à la retenue sur les salaires et pensions en procédant, comme en l'espèce, à des révisions périodiques des pièces comptables documentant les opérations précitées ;

Considérant qu'en présence d'une retenue ni opérée ni comptabilisée ni même déclarée ou versée, donc à défaut total de déclaration et de paiement, la retenue peut être fixée par l'administration conformément aux articles 136, alinéa 7 L.I.R. ; que cette mission est en principe au bureau RTS qui est tenu, dans une première étape, de contrôler et de redresser d'éventuels erreurs commises par un employeur lors de l'établissement et du versement de leurs appointements à ses salariés ainsi que lors de la détermination, de la perception et du paiement de l'impôt à la source y relatif, le directeur n'en étant saisi que dans le cadre du réexamen intégral en cas de réclamation ; qu'en l'espèce, le bureau d'imposition s'est tout simplement vu dans l'impossibilité matérielle de procéder à un contrôle approfondi du mode de détermination des salaires, la réclamante n'ayant pas fourni en temps utile les pièces et explications demandées ; qu'il s'est donc vu contraint de procéder à l'imposition de la retenue à la source par voie de taxation, conformément au § 217 AO ;

Considérant que c'est dorénavant le directeur qui doit, dans le cadre du réexamen intégral de l'affaire, mettre en compte exactement la retenue ni déclarée ni versée au receveur des contributions au cours des années litigieuses 2007 à 2010 ; qu'en outre et

comme cité en rubrique, l'employeur, donc la réclamante, en l'absence d'une fiche de retenue d'impôt, aurait dû opérer la retenue d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses (cf. article 143 L.I.R.), ce qu'elle n'a naturellement pas fait ;

Considérant que la retenue à la source complémentaire relative à l'année 2007 (salarié ...) est fixée dans le cadre de la présente instance à (30% X (…) i.e.) … euros, celle relative à l'année 2010 (salarié ...) à (30% X (…) i.e.) … euros ; que ces montants remplacent le montant de la retenue à la source complémentaire fixé par le bureau d'imposition au total … euros ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la dit partiellement fondée,

annule les retenues complémentaires des années 2008 et 2009,

fixe la retenue à la source sur traitements et salaires complémentaire à … euros en ce qui concerne l'année 2007 et à … euros en ce qui concerne l'année 2010 ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 3 septembre 2014, la société ... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 4 juin 2014.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'imposition.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal à l'encontre de la décision directoriale déférée, lequel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. .

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation introduit à titre subsidiaire.

Avant tout progrès en cause et en ce qui concerne l'objet du recours sous analyse, force est au tribunal de constater, à l'instar du délégué du gouvernement, que d'après le libellé de la requête introductive d'instance, la demanderesse se limite à solliciter la réformation de la décision directoriale en ce qui concerne la seule fixation de la retenue à la source sur traitements et salaires complémentaire au montant de …,- euros pour l'année 2010, la demanderesse ayant en effet précisé qu'elle « *n'accepte pas cette décision et l'attaque notamment pour ce qui concerne la retenue complémentaire pour l'année 2010* ».

Le tribunal se limitera dès lors, conformément au libellé de la requête introductive d'instance, à analyser le seul bien-fondé de la décision directoriale sous analyse en ce qu'elle a fixé la retenue à la source sur traitements et salaires complémentaire en ce qui concerne l'année 2010 à …,- euros, soit la retenue à la source visant le seul salaire de Monsieur ..., étant rappelé qu'en l'absence d'intention manifeste contraire, les termes juridiques employés par un professionnel de la postulation sont à appliquer à la lettre, ce plus précisément concernant la nature du recours introduit, ainsi que son objet, tel que cerné à travers la requête introductive d'instance et précisé, le cas échéant, à travers le dispositif du mémoire en réplique[1].

Il convient ensuite d'analyser l'admissibilité du mémoire en réponse tel que déposé par le délégué du gouvernement en date du 10 décembre 2014, la société ... soutenant en effet dans son mémoire en réplique, déposé le 12 janvier 2015 au greffe du tribunal administratif, que le mémoire en réponse serait à écarter des débats pour cause de forclusion. La demanderesse donne plus particulièrement à considérer que le recours sous analyse aurait été signifié en date du 3 septembre 2014 à la partie étatique, de sorte que cette dernière aurait dû déposer son mémoire pour le 3 septembre 2014 au plus tard.

La partie étatique quant à elle estime que son mémoire en réponse, déposé au greffe du tribunal administratif le 10 décembre 2014, serait admissible pour être intervenu endéans le délai légal.

L'article 5 (1) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », prévoit la fourniture du mémoire en réponse dans le délai de trois mois de la signification de la requête introductive sous peine de forclusion. L'article 5 (6) de la loi précitée du 21 juin 1999 prévoit que : « *Les délais prévus aux paragraphes 1er et 5 sont prévus à peine de forclusion. Ils ne sont pas susceptibles d'augmentation en raison de la distance. Ils sont suspendus entre le 16 juillet et le 15 septembre* ».

Il résulte de la disposition légale qui précède que les délais d'instruction visés aux points 1 à 5 de l'article 5 de la loi du 21 juin 1999, et dès lors en l'occurrence le délai de trois mois pour déposer un mémoire en réponse, sont suspendus durant le 16 juillet et le 15 septembre.

En l'espèce, le recours a été signifié à l'Etat en date du 3 septembre 2014, de sorte que le délai pour déposer un mémoire en réponse est, compte tenu de la suspension des délais pendant la période du 16 juillet 2012 au 15 septembre 2012, venu à expiration que le 15 décembre 2014, le mémoire en réponse déposé par le délégué du gouvernement en date du 10 décembre 2014 étant dès lors admissible pour avoir été déposé endéans le délai de la loi. Les développements de la demanderesse relatifs à une prétendue forclusion dans le chef de la partie étatique pour déposer un mémoire en réponse dans le cadre du présent recours sont dès lors à rejeter.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait plaider que la décision directoriale sous analyse devrait encourir la réformation pour violation de la loi, sinon pour excès et détournement de pouvoir. Ce ne serait en effet que par simple oubli et inattention que dans son courrier prémentionné du 5 mai 2014, elle aurait omis de préciser qu'en 2010,

[1] Cour adm. 12 novembre 2009, n°26116C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n°300

Monsieur ... a effectivement travaillé pour son compte. Elle ajoute qu'en date du 19 mai 2014, après s'être rendue compte de son oubli, elle aurait remédié à son erreur en faisant parvenir le certificat de rémunération et la fiche de retenu d'impôt de Monsieur ... concernant l'année 2010 au bureau d'imposition compétent. Elle précise encore que la date figurant sur ledit certificat de rémunération et la fiche de retenue d'impôt, à savoir le 19 mai 2014, s'expliquerait par le fait que ce documents auraient été réimprimés ce même jour, la demanderesse ajoutant que d'après son système informatique, les documents imprimés contiendraient automatiquement la date de leur impression et que l'original de ce même certificat serait daté au 16 mai 2011, alors que la fiche de retenue d'impôt aurait quant à elle été établie le 24 août 2010.

La société ... soutient ensuite que ces deux documents auraient été communiqués en temps utile au bureau d'imposition, de sorte que ce serait à tort qu'elle devrait faire face à une imposition complémentaire, la demanderesse contestant encore avoir tenté de se procurer un quelconque avantage pécuniaire. Elle en conclut que la décision directoriale litigieuse aurait été prise en violation de l'article 143, alinéa 3 de la loi concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *L.I.R.* », alors que l'article en question ne prévoirait la retenue de l'impôt d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses que dans le cas où la fiche de retenue d'impôt fait défaut ce qui ne serait pas le cas en l'espèce.

La société ... s.a. conclut ainsi à la réformation de la décision directoriale litigieuse en ce qui concerne la fixation de la retenue à la source sur traitements et salaires complémentaire pour l'année 2010 dans le chef de l'employé ...

Le délégué du gouvernement, de son côté, conteste que la fiche de retenue d'impôt de Monsieur ..., ainsi que le certificat de rémunération de ce dernier aient été versées en temps utile à l'administration des Contributions directes, de sorte que ce serait à bon droit que la décision directoriale litigieuse a fixé une retenue à la source sur traitements et salaires complémentaires selon les dispositions tarifaires les plus onéreuses, c'est-à-dire à …,-euros pour l'année 2010 et il conclut au rejet du recours.

Force est de prime abord de constater qu'en l'espèce, le bureau d'imposition a procédé à l'imposition de la retenue à la source par voie de taxation, conformément au § 217 AO, alors que d'après les explications de la partie étatique, il se serait trouvé dans l'impossibilité matérielle de procéder à un contrôle approfondi du mode de détermination des salaires dans la mesure où la demanderesse n'aurait pas fourni en temps utile les pièces et explications sollicitées et plus particulièrement la fiche de retenue d'impôt du salarié ... pour l'année 2010 de même que le certificat de rémunération de ce dernier pour cette même année, impossibilité matérielle cependant contestée par la demanderesse laquelle soutient quant à elle avoir versé les pièces en question en bonne et due forme et en temps utile au bureau d'imposition compétent.

En ce qui concerne la question de savoir si l'administration des Contributions directes disposait des pièces nécessaires afin de déterminer la retenue à la source adéquate dans le chef de Monsieur ..., il y a lieu de rappeler que conformément à l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôts appartient au contribuable, cette preuve pouvant être rapportée par tous les moyens hormis le serment[2].

[2] Cour adm. 29 juillet 2009, n°25531C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n°824

Force est encore de souligner que conformément à l'article 136 LIR: « *(1) Les rémunérations d'une occupation salariale au sens de l'article 95 sont passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu, excepté certaines espèces de rémunérations qui ne se prêtent pas sans difficultés sérieuses à l'imposition par voie de retenue à la source et qui sont à déterminer par règlement grand-ducal.*

(2) La retenue est à opérer par l'employeur pour compte et à décharge du salarié. Lorsque la rémunération d'une occupation est allouée en tout ou en partie par des personnes autres que l'employeur ou lorsque la rémunération consiste en tout ou en partie en allocations ou avantages en nature et que la rémunération en espèces ne suffit pas pour régler l'impôt, le salarié est tenu de remettre à l'employeur le complément nécessaire. Lorsque, dans la seconde hypothèse, le salarié refuse de se conformer à cette prescription, l'employeur est en droit de réduire à due concurrence les allocations ou avantages en nature.

(3) Sauf les dérogations et dispositions spéciales à prévoir par règlement grand-ducal, la retenue est à opérer lors de chaque attribution de rémunération.

(4) L'employeur est personnellement responsable de l'impôt retenu ainsi que de l'impôt qu'il aurait dû retenir, à moins que, dans ce dernier cas, il ne soit établi que le défaut ou l'insuffisance de retenue ne lui est pas imputable. Le trésor a pour le recouvrement les mêmes droits d'exécution, privilèges et hypothèques que pour le recouvrement de l'impôt sur le revenu qui serait dû par l'employeur à titre personnel.

(5) Le salarié est débiteur de l'impôt, mais il ne peut être contraint au payement de l'impôt que

1. *si et pour autant qu'il est complice de non-paiement de la retenue*

ou

2. *si et pour autant que le retenue n'a pas été dûment opérée.*

(6) L'impôt retenu est à déclarer et à verser par l'employeur à l'administration des contributions. Un règlement grand-ducal déterminera les formes et les délais de la déclaration et du versement, et règlera le remboursement ou l'imputation de trop-perçus. Le même règlement prescrira les écritures à faire par l'employeur relativement aux opérations de retenue.

[…]

(7) A défaut de déclaration ou en cas de détermination inexacte, l'impôt peut être fixé par l'administration.

[…] »

L'article 136 LIR retient dès lors les principes suivants :

- les rémunérations d'une occupation salariale au sens de l'article 95 L.I.R. sont passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu,
- la retenue est à opérer par l'employeur pour compte et à décharge du salarié,

- la retenue est à opérer lors de chaque attribution de rémunération,
- l'employeur est personnellement responsable de l'impôt retenu ainsi que de l'impôt qu'il aurait dû retenir,
- l'impôt retenu est à déclarer et à verser par l'employeur à l'administration des contributions,
- à défaut de déclaration ou en cas de détermination inexacte, l'impôt peut être fixé par l'administration.

A défaut de déclaration ou en cas de détermination inexacte de la retenue, l'impôt en souffrance est fixé par l'administration qui en réclame le paiement au moyen d'un bulletin écrit.

A cet égard et en ce qui concerne plus particulièrement la retenue de l'impôt sur les traitements et salaires à opérer par un employeur, l'article 13 du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue de l'impôt sur les salaires et les pensions, ci-après « le règlement grand-ducal du 27 décembre 19*74* » dispose que « *(1) L'employeur ou la caisse de pension est tenu de déclarer et de verser l'impôt retenu dans les conditions fixées aux articles 14 et 15. Une déclaration avec solde positif ou négatif et, le cas échéant, un versement doivent intervenir au titre de chacune des périodes de déclaration et de versement définies à l'alinéa 2.*

(2) La période de déclaration et de versement correspond

a) au mois lorsque la somme des retenues du mois en cause s'élève à au moins 750 euros ;
b) au trimestre lorsque la somme des retenues du mois en cause s'élève à au moins 75 euros, tout en restant inférieure à 750 euros ;
c) à l'année lorsque la somme des retenues du mois en cause est inférieure à 75 euros.

[…] »

Aux termes de l'article 14 du règlement du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 : « *(1) Sans égard aux obligations relatives au versement des retenues, l'employeur ou la caisse de pension est tenu de déclarer les impôts retenus et les crédits d'impôts bonifiés au bureau de recette dans les dix jours qui suivent la fin de la période de déclaration d'après les directives de l'article 13, alinéa 2 du présent règlement.*

[…] »

Enfin, aux termes de l'article 15 du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 « *Dans les dix jours qui suivent la fin de chaque période de versement, l'employeur ou la caisse de pension est tenu de verser au bureau de recette l'impôt retenu non compensé et déclaré conformément aux dispositions de l'article 14.*

[…] »

Force est de constater qu'en vertu des articles précités tout employeur est tenu d'opérer la retenue de l'impôt sur les traitements et salaires lors de chaque attribution de rémunération, c'est-à-dire généralement chaque mois, ainsi que de déclarer et de verser

lesdites retenues au bureau de recette dans les dix jours qui suivent la fin de la période de déclaration telle que définie à l'article 13 du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974.

En l'espèce, face aux contestations afférentes de la partie étatique, la demanderesse reste cependant non seulement en défaut de verser une quelconque pièce susceptible de prouver qu'elle a effectivement opéré la retenue de l'impôt dans le chef de Monsieur ... lors de chaque versement du salaire de celui-ci, mais elle reste par ailleurs en défaut de verser une pièce de nature à démonter qu'elle a déclaré et versé les retenues sur salaire qui se seraient imposées au bureau de recette dans les dix jours ayant suivi la fin de la période de déclaration.

Bien au contraire, il résulte des pièces versées en cause et plus particulièrement du certificat de rémunération et de retenue d'impôt de Monsieur ..., tel que versé par la partie étatique que l'impôt retenu à la source s'élève à 0 euro. Si la demanderesse verse certes encore dans le cadre du présent recours la fiche de retenue d'impôt de Monsieur ... et affirme avoir néanmoins procédé à une retenue d'impôt sur salaires et traitements d'un montant de …,- euros dans le chef de celui-ci, cette circonstance n'est pas de nature à prouver que cette même fiche ait effectivement été transmise en temps utile à l'administration des contributions directes, ce qui est d'ailleurs formellement contesté par la partie étatique, étant encore précisé qu'il résulte de la décision directoriale sous analyse que même après la deuxième mise en état adressée à la demanderesse, celle-ci s'est contentée de verser le seul certificat de rémunération et de retenue d'impôt, le directeur ayant en effet retenu et souligné dans sa décision litigieuse que la fiche de retenue d'impôt a fait complètement défaut.

Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de retenir que la demanderesse n'a pas établi à suffisance que la fiche de retenue d'impôt de Monsieur ..., de même que le certificat de rémunération et de retenue d'impôt de ce dernier, ont été transmis en temps utile à l'administration des contributions directes, respectivement qu'elle ait procédé aux retenues à la source qui s'imposaient, de sorte que c'est *a priori* à bon droit que le bureau d'imposition a procédé à la fixation de la retenue à la source de Monsieur ... par voie de taxation, conformément au § 217 AO.

En ce qui concerne le taux fixé dans la décision directoriale sous analyse, il y a lieu de rappeler qu'aux termes de l'article 143 L.I.R. : « *(1) Il sera établi pour chaque salarié, sauf les exceptions à prévoir par règlement grand-ducal une fiche de retenue d'impôt portant les indications nécessaires à l'application du tarif de retenue et destinée à recevoir l'inscription*

a) par l'Administration des contributions directes, des prescriptions particulières à observer lors de la détermination de la retenue ;
b) par l'employeur, des rémunérations allouées, des retenues opérées et des crédits d'impôts accordés.

(2) (…)

(3) La fiche sera délivrée au salarié qui sera tenu de la remettre à l'employeur, faute de quoi l'employeur devra opérer la retenue d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses, à moins qu'il n'en soit dispensé par l'administration des contributions.
[…] »

Une analyse combinée des articles 136 et 143 LIR, ainsi que des articles 13, 14 et 15 précités du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974, permet de dégager qu'un employeur,

à défaut de remise de la fiche de retenue d'impôt par le salarié, a effectivement l'obligation de retenir, de déclarer et de verser endéans les délais lui impartis par les articles du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 précités, les retenues de l'impôt d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses et ceci sans disposer d'une quelconque latitude pour opérer de son propre chef une retenue au taux qu'il estime correspondre à la réalité économique.

En l'espèce, la demanderesse fait cependant valoir que, contrairement aux affirmations de la partie étatique, elle aurait disposé de la fiche de retenue d'impôt de Monsieur ... et qu'elle aurait par ailleurs opéré les retenues sur les salaires qu'elle estimait justifiées, à savoir des retenues d'impôt sur salaires et traitements d'un montant de …,- euros.

Il y a lieu de rappeler que le tribunal siège en tant que juge de la réformation et est dans ce cadre amené à apprécier la décision déférée quant à son bien-fondé et à son opportunité, avec le pouvoir d'y substituer sa propre décision impliquant que cette analyse s'opère au moment où il est appelé à statuer[3], les deux parties en cause étant autorisées à compléter leurs arguments respectifs en cours d'instance et à les étayer le cas échéant par des pièces nouvelles[4].

En l'espèce, et même s'il n'est pas établi que la demanderesse ait fait parvenir la fiche de retenue d'impôt de Monsieur ... en temps utile au bureau d'imposition, voire même au directeur, il n'en reste pas moins que dans le cadre du présent recours, la demanderesse a soumis ladite fiche de retenue d'impôt au tribunal, de sorte que le tribunal ne saurait en faire abstraction.

Il y a dès lors lieu d'annuler la décision directoriale du 4 juin 2014 dans le cadre de la réformation et de renvoyer le litige devant le directeur afin de lui permettre d'examiner l'ensemble des pièces versées en cause, d'en apprécier la régularité et de fixer le cas échéant les retenues d'impôt sur salaires et traitement qui s'imposent eu égard à cette fiche de retenue d'impôt, étant encore rappelé à cet égard qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « taxateur » et de ne pas l'amener à « *s'immiscer dans le domaine de l'administration* » sous peine de « *compromettre son statut judiciaire* »[5], son rôle consistant à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt[6].

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent afin que celui-ci puisse tirer les conclusions qui s'imposent en conformité avec les principes ci-avant retenus.

Par ces motifs,

---

[3] Trib. adm. 13 décembre 2006 n°21522 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Recours en réformation, n°15 et autres références y citées.

[4] Trib. adm. 13 décembre 2006 n°21522 du rôle, Pas. Adm. 2015, V° Recours en réformation, n°15, et autres références y citées

[5] cf. doc. parl. 3940A^2, p. 11, ad (3) 8. et doc. parl. 3940A^4, avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, ad amendement 5

[6] trib.adm. 29 mars 1999, n° 10428, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 836

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme;

le déclare justifié ;

partant annule dans le cadre du recours en réformation la décision directoriale déférée du 4 juin 2014 ;

renvoie l'affaire devant le directeur en prosécution de cause conformément au présent jugement ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en réformation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Thessy Kuborn, premier juge,

Et lu à l'audience publique du 7 octobre 2015 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri | s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 7 octobre 2015
Le greffier du tribunal administratif